

# L'ammissione temporanea in UE degli effetti personali dei viaggiatori

Indumenti, gioielli, orologi e altri beni personali beneficiano dell'esenzione da dazi e IVA all'importazione. Il caso dei cittadini ucraini titolari di permesso di soggiorno per motivi umanitari



**Diego Zucal**

Master in Diritto Tributario, Ipsa  
Avvocato specializzato in diritto tributario,  
Studio Legale Giovanardi, sede di Bologna

*Il regime doganale di ammissione temporanea consente ai "viaggiatori" residenti fuori dal territorio doganale dell'UE di importare i propri effetti personali (veicoli compresi) in esenzione totale dai diritti di confine. La definizione di viaggiatore prevista dalla normativa doganale ricomprende una molteplicità di situazioni giuridiche e, pertanto, di "fattispecie pratiche". Si assiste, nondimeno, a contestazioni nelle quali l'Amministrazione doganale disconosce il beneficio dell'esenzione sugli effetti personali, localizzando in UE la residenza del viaggiatore. È il caso, di recente verificatosi, dei cittadini ucraini titolari di permesso di soggiorno in Italia per motivi umanitari. La posizione della Dogana non appare tuttavia condivisibile per le ragioni che saranno esposte nel presente contributo.*

I. Premessa.....	193
II. Cenni sul regime doganale di ammissione temporanea.....	193
III. L'ammissione temporanea degli effetti personali dei viaggiatori .....	194
A. La residenza extra-unionale del viaggiatore e il caso dei cittadini ucraini rifugiati in Italia .....	195
B. Il permesso di soggiorno per motivi umanitari.....	196
IV. Il contrabbando. Strategie di difesa .....	196
V. Considerazioni conclusive .....	197

## I. Premessa

Al ricorrere di determinati presupposti il viaggiatore extra-comunitario che si rechi in un Paese dell'Unione europea (UE) per motivi di lavoro, turismo, salute, ecc., non deve versare i diritti di confine<sup>[1]</sup> (dazi e imposta sul valore aggiunto [IVA]

[1] Per una definizione di "diritti di confine" si veda l'art. 34, comma 2, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 43/1973 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale [TULD]), a mente del quale "fra i diritti doganali costituiscono «diritti di confine»: i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai

all'importazione) sugli effetti personali portati sulla sua persona o contenuti nei bagagli.

L'esenzione si applica ogniqualvolta il titolare dei beni abbia la propria residenza fuori dal territorio doganale dell'UE.

Nondimeno, si assiste, nel recente periodo, a contestazioni con le quali l'Amministrazione doganale richiede, a cittadini ucraini titolari di permesso di soggiorno per motivi umanitari, il versamento dei diritti di confine relativi ai loro effetti personali (autovetture comprese). La pretesa dell'Amministrazione si fonda sulla scorta di un'asserita residenza italiana degli esuli di guerra.

Si tratta, tuttavia, di motivazione che, sotto il profilo logico-giuridico, non appare condivisibile. Essa sembrerebbe confliggere, a parere di chi scrive: (a) in primo luogo con la normativa in materia di "ammissione temporanea"; (b) in secondo luogo con le disposizioni alla base del permesso di soggiorno per motivi umanitari.

## II. Cenni sul regime doganale di ammissione temporanea

Prima di soffermarci sull'esenzione da imposte di cui possono godere i viaggiatori in relazione ai loro effetti personali, appare opportuno un generale inquadramento del regime doganale dell'ammissione temporanea.

L'ammissione temporanea<sup>[2]</sup> è il regime doganale speciale<sup>[3]</sup>

regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato".

[2] A tale disciplina corrisponde, a livello nazionale, l'istituto della temporanea importazione, di cui all'art. 214 ss. TULD.

[3] L'ammissione temporanea fa parte dei cd. "regimi speciali", i quali sono tassativamente elencati all'art. 210 Regolamento UE, del 9 ottobre 2013, n. 952 (CDU). Essi sono: (a) il transito, distinto in due sottocategorie, ossia "interno" (art. 233 ss. CDU) ed "esterno" (art. 226 ss. CDU); (b) deposito, ricomprensivo, oltre al deposito doganale, anche le zone franche (art. 237 ss. CDU); (c) uso particolare, a sua volta distinto in ammissione temporanea (art. 250 ss. CDU) e uso finale (art. 254 CDU); (d) perfezionamento, distinto in "attivo" (art. 256 ss. CDU) e "passivo" (art. 259 ss. CDU).

che consente l'esenzione da dazio a talune merci (compresi i mezzi di trasporto), importate in un territorio a determinati fini e per un dato termine (cd. termine di appuramento), senza che tali merci subiscano modifiche[4].

La finalità sottesa all'istituto è quella di facilitare la circolazione in UE di beni provenienti da Paesi terzi. Pertanto, un bene non unionale che entra nel territorio doganale dell'UE per un periodo di tempo limitato, giacché destinato alla successiva riesportazione, non dovrà essere sottoposto alla fiscalità di confine (dazi e IVA all'importazione). La merce non muta dunque la sua posizione doganale (art. 5, par. 1, n. 22, CDU)[5], che continua a essere non unionale (art. 5, par. 1, n. 24, CDU).

L'esenzione può essere di due tipi: (i) totale[6] o (ii) parziale[7]. Nella generalità dei casi, l'ammissione temporanea è subordinata al preventivo rilascio di un'autorizzazione da parte dell'Autorità doganale, che stabilisce il termine entro il quale le merci devono essere riesportate (termine di appuramento). In alternativa, la merce va importata in via definitiva per il tramite dell'immissione in libera pratica[8].

### III. L'ammissione temporanea degli effetti personali dei viaggiatori

L'ammissione temporanea degli effetti personali dei viaggiatori trova la propria regolamentazione sostanziale nelle seguenti fonti:

- a) allegato B.6 della Convenzione di Istanbul, firmata a Istanbul il 26 giugno 1990, di cui oggi fanno parte 72 Paesi/territori, fra i quali l'UE e l'Ucraina[9];
- b) art. 250 Regolamento UE, del 9 ottobre 2013, n. 952 (CDU);

[4] Se non quella legata al normale deprezzamento del bene dovuto al suo uso.

[5] A mente del quale per "posizione doganale" si deve intendere "la posizione di una merce come merce unionale o come merce non unionale".

[6] L'esenzione totale (204-238 Regolamento delegato UE, del 29 luglio 2015, n. 2446 [RD]) è concessa per i seguenti materiali: mezzi di trasporto; effetti personali dei viaggiatori, merci importate per fini sportivi; supporti di suono, immagini e informazioni; materiali di propaganda; materiali professionali, inclusi i pezzi di ricambio importati successivamente e destinati alla riparazione dei medesimi, beneficiando dei vantaggi concessi dal regime, alle stesse condizioni del materiale in causa; merci destinate ad essere presentate od utilizzate in occasione di un'esposizione, di una fiera, di un congresso o di una manifestazione analogia; materiale medico-chirurgico e di laboratorio; materiale per la lotta contro le conseguenze delle catastrofi; imballaggi, stampi, matrici, disegni e progetti; altri casi (quali strumenti vari, merci da sottoporre per effettuare prove o esperimenti, campioni, ecc.).

[7] L'esenzione parziale è concessa per le merci che, pur di proprietà di una persona stabilita fuori del territorio dell'UE, non soddisfano tutte le condizioni previste per la concessione dell'esonero totale. L'importo dei dazi all'importazione, in tali casi, è pari al 3% dell'importo del dazio all'importazione che sarebbe stato dovuto per tali merci se esse fossero state immesse in libera pratica nella data in cui sono state vincolate al regime dell'ammissione temporanea (art. 252 CDU).

[8] L'immissione in libera pratica è il regime attraverso il quale si attribuisce la posizione doganale di merce unionale a una merce non unionale; esso implica l'espletamento delle formalità previste per l'importazione e l'applicazione dei dazi legalmente dovuti (art. 201 ss. CDU). Per effetto di tale regime, le merci estere possono circolare liberamente all'interno del territorio doganale dell'UE.

[9] *World Customs Organization* (<https://www.wto.org> [consultato 15.03.2023]), voce "position as regarding signatures, ratifications and accessions (as at 18 May 2022) Convention on temporary admission (Istanbul Convention)".

- c) art. 219 Regolamento delegato UE, del 29 luglio 2015, n. 2446 (RD), dedicato agli "effetti personali dei viaggiatori e merci importate per fini sportivi";
- d) art. 214 TULD, rubricato "traffico internazionale in regime di temporanea importazione ed esportazione".

Nella gerarchia delle fonti carattere prevalente deve essere riconosciuto alla Convenzione di Istanbul, di cui l'UE è Parte contraente[10]. Gli accordi internazionali si collocano, invero, subito dopo i Trattati istitutivi dell'UE e hanno, di conseguenza, rango sovraordinato rispetto al cd. diritto derivato, vale a dire ai regolamenti, alle direttive e alle decisioni. Ciò ha rilevantissime conseguenze pratiche, poiché le regole unionali sull'ammissione temporanea dovranno essere interpretate in conformità alla Convenzione di Istanbul, e non il contrario[11]. A fortiori, laddove si registrino contrasti fra le disposizioni, la disciplina convenzionale prevale su quella di matrice unionale.

Ciò premesso, va immediatamente precisato che quando la Convenzione concede l'esenzione, il riferimento non è solo ai dazi, bensì a "tutti gli altri tributi, tasse o canoni e imposizioni varie, che vengono riscossi all'importazione o in occasione dell'importazione delle merci (ivi compresi i mezzi di trasporto), eccettuati i canoni e le imposizioni il cui ammontare è limitato al costo approssimativo dei servizi resi" (art. 1, par. 1, lett. b, allegato 1 Convenzione), dunque anche all'IVA all'importazione.

Ma proseguiamo con ordine.

L'allegato B.6 della Convenzione di Istanbul e l'art. 219 RD, prevedono che l'esenzione daziaria sugli effetti personali dei viaggiatori si applichi al ricorrere di specifici presupposti soggettivi e oggettivi. In particolare, le merci devono essere importate da "viaggiatori" stabiliti "fuori dal territorio doganale dell'Unione" (presupposto soggettivo). Tali merci devono poi essere necessarie per il viaggio (presupposto oggettivo).

Il punto va approfondito.

Per quanto concerne la nozione di viaggiatore, l'art. 1, lett. a, dell'allegato B.6 della Convenzione prevede che è tale "chiunque entri temporaneamente nel territorio di una Parte contraente in cui non abbia la residenza normale per turismo, sport, affari, riunioni professionali, salute, studi, ecc.". L'art. 1, par. 1, n. 40, RD dispone, invece, che è viaggiatore una "persona fisica che (a) entra temporaneamente nel territorio doganale dell'Unione e non vi risiede normalmente, o (b) ritorna nel territorio doganale dell'Unione in cui ha la residenza normale dopo un temporaneo soggiorno al di fuori di tale territorio, o (c) lascia temporaneamente il territorio doganale dell'Unione dove risiede normalmente, o (d) lascia il territorio doganale dell'Unione dopo un soggiorno temporaneo, senza esservi residente normalmente".

[10] Decisione del Consiglio n. 93/329/CEE, del 15 marzo 1993.

[11] Il giudice della Corte di giustizia dell'UE (CGUE), pronunciandosi in merito, ha infatti dichiarato l'obbligo di interpretare gli atti di diritto derivato in conformità con gli accordi internazionali (CGUE, causa C-61/94, *Commissione/Germania*, del 10 settembre 1996; causa C-356/12, *Glatzel*, del 18 luglio 2013).

L'art. 1, lett. b, allegato B.6 della Convenzione stabilisce che sono effetti personali "tutti gli articoli, nuovi o usati, di cui un viaggiatore possa ragionevolmente aver bisogno per uso personale durante il viaggio, in considerazione di tutte circostanze del medesimo, ad esclusione di qualsiasi merce importata a fini commerciali". L'appendice I del medesimo allegato contiene una lista completa degli effetti personali del viaggiatore, fra i quali sono ricompresi gli indumenti, i gioielli, i pc personali, le videocamere, i binocoli, ecc. In maniera molto più stringata l'art. 219, par. 1, lett. a, RD, dispone che sono effetti personali quelli "ragionevolmente necessari per il viaggio".

L'ammissione temporanea, quando ricorrono le condizioni di cui sopra, è accordata senza che venga richiesto un documento doganale e senza che sia costituita alcuna garanzia a tutela dell'erario (art. 4, allegato B.6). L'appuramento del regime si compie nel momento in cui il viaggiatore lascia il territorio doganale dell'UE (art. 5 dell'allegato B.6), ossia quando sono venuti meno i motivi sottesi allo spostamento (turismo, salute, lavoro, studio, ecc.).

Veniamo ora al caso dei rifugiati ucraini.

### A. La residenza extra-unionale del viaggiatore e il caso dei cittadini ucraini rifugiati in Italia

La localizzazione della residenza è centrale ai fini dell'applicazione dell'istituto dell'ammissione temporanea (requisito oggettivo). Nel caso dei rifugiati ucraini la contestazione concerne proprio l'elemento della residenza: posta la presenza di un permesso di soggiorno per motivi umanitari, l'Amministrazione finanziaria ritiene che la residenza debba essere localizzata in Italia, non in Ucraina. Dunque, nessuna esenzione sui diritti di confine potrebbe essere concessa in relazione agli effetti personali (veicoli compresi).

Si tratta tuttavia di una posizione non condivisibile, per le ragioni che saranno di seguito esposte.

Sulla tematica della residenza, appare opportuna una precisazione. Laddove si verta in materia di dazi e IVA all'importazione, la nozione di residenza da adottare non è quella elaborata, da dottrina e giurisprudenza, in materia di imposte sui redditi (art. 2 TUIR)<sup>[12]</sup>.

In campo doganale la nozione di residenza va letta alla luce della speciale normativa di riferimento. Al riguardo, l'art. 5, par. 1, n. 31 CDU dispone che è "persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione" qualsiasi persona che "abbia la residenza

abituale nel territorio doganale dell'Unione". Tale norma non definisce in maniera precisa la nozione di residenza. La definizione ivi contenuta appare – al contrario – tautologica, atteso che definisce il luogo di stabilimento di un soggetto utilizzando un termine dal significato analogo (luogo di "stabilimento" come luogo di "residenza abituale").

Similmente, anche l'art. 1, par. 1, n. 40, RD, laddove definisce il termine "viaggiatore", afferma che è tale chi entra "temporaneamente nel territorio doganale dell'Unione e non vi risiede normalmente [...]".

Maggiormente incisivo, risulta, invece, l'art. 7 della Direttiva n. 83/182/CEE sulle franchigie applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea dei mezzi di trasporto. Tale disposizione individua la residenza nel "luogo in cui una persona dimora abitualmente, ossia durante almeno 185 giorni all'anno, a motivo di legami personali e professionali oppure, nel caso di una persona senza legami professionali, a motivo di legami personali che rivelano l'esistenza di una stretta correlazione tra la persona in questione e il luogo in cui abita. (2) Tuttavia nel caso di una persona i cui legami professionali siano situati in un luogo diverso da quello dei suoi legami personali e che pertanto sia indotta a soggiornare alternativamente in luoghi diversi situati in due o più Stati membri, si presume che la residenza normale sia quella del luogo dei legami personali, purché tale persona vi ritorni regolarmente".

Nella prospettiva delineata dalla norma da ultimo richiamata la residenza è, quindi, ricollegata alla nozione di dimora abituale la quale deve protrarsi per almeno 185 giorni a motivo delle relazioni personali e/o professionali del soggetto. Nel caso in cui la persona dimori alternativamente in due territori, la residenza si presume (si tratta di presunzione *iuris et de iure*) nel luogo dei legami personali, purché la persona "vi ritorni regolarmente"<sup>[13]</sup>.

Stante quanto sopra gli elementi della residenza "doganale" possono essere così categorizzati:

- da un lato un elemento cd. "oggettivo", rappresentato dall'effettiva permanenza della persona in un luogo;
- dall'altro un elemento cd. "soggettivo", costituito dall'intenzione di rimanere in un determinato luogo a fronte di motivi personali o professionali.

Quanto sopra esposto sembrerebbe condurre ad una prima conclusione: i rifugiati ucraini titolari di un permesso di soggiorno non ricadono nella definizione di residenza doganale. Sotto un profilo soggettivo, infatti, la permanenza non è

[12] Secondo questa disposizione si considerano residenti in Italia le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni nel corso dell'anno): (i) sono iscritte nell'Anagrafe della Popolazione Residente (APR); (ii) hanno la residenza nel territorio dello Stato; (iii) hanno il domicilio nel territorio dello Stato. Tale norma ricollega la residenza fiscale di un soggetto alla presenza alternativa di uno dei requisiti sopra elencati che, pertanto, non devono ricorrere congiuntamente. L'art. 2, comma 2-bis, TUIR prevede, inoltre, che si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle APR e trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata. In tali ipotesi, sussiste una presunzione relativa di residenza in Italia; ne consegue l'inversione dell'onere della prova.

[13] Anche la CGUE è intervenuta sul tema della residenza. I massimi giudici unionali hanno individuato, quali primari indicatori della residenza di una persona, l'ubicazione "dei familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo dove i figli frequentano elettivamente la scuola, il luogo d'esercizio delle attività personali, il luogo in cui vi siano interessi patrimoniali, quello dei legami amministrativi con le Autorità pubbliche e gli organismi sociali" (CGUE, causa C-262/99, *Louloudakis*, del 12 luglio 2001). In una pronuncia più risalente, la CGUE si è altresì soffermata sui "motivi" che hanno indotto un soggetto a trasferirsi, unitamente alla "durata e la continuità della residenza" e al "fatto di disporre eventualmente di un posto di lavoro stabile" (CGUE, causa C-90/97, *Robin Swaddling*, del 25 febbraio 1999).

collegata a legami personali e professionali con il territorio, ma esclusivamente a ragioni di natura umanitaria derivanti dalla fuga dal conflitto bellico. Da un punto di oggettivo, invece, la permanenza in Italia è del tutto transitoria, posto che il permesso di soggiorno ha durata annuale e può essere revocato in ogni momento, come sarà immediatamente chiarito *infra*.

### B. Il permesso di soggiorno per motivi umanitari

Il permesso di soggiorno rilasciato agli esuli ucraini trova il proprio fondamento giuridico nel Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri (DPCM) del 28 marzo 2022<sup>[14]</sup>. Il DPCM testé menzionato dà attuazione alla Decisione del Consiglio (UE) n. 2022/382 del 4 marzo 2022, con la quale l'UE "accerta l'esistenza di un afflusso massiccio di sfollati dall'Ucraina ai sensi dell'articolo 5 della direttiva 2001/55/CE e che ha come effetto l'introduzione di una protezione temporanea".

Il permesso di soggiorno ha durata annuale (art. 2, comma 1, DPCM) e può essere revocato "anche prima della sua scadenza, in conseguenza dell'adozione da parte del Consiglio dell'Unione europea della predetta decisione di cessazione della protezione temporanea" (art. 2, comma 1, DPCM).

Ebbene, dal 24 febbraio 2022, giorno che segna l'inizio dell'invasione russa in Ucraina, al 28 marzo 2022, giorno di adozione del DPCM, secondo le stime dell'Alto Commissariato delle Nazioni Unite per i Rifugiati (UNHCR) più di 3,5 mio. di persone hanno lasciato l'Ucraina per fuggire dal conflitto<sup>[15]</sup>. La maggior parte sono minori e donne, dato che agli uomini, se di età compresa tra i 18 e i 60, è impedito di lasciare il Paese in virtù della legge marziale in vigore<sup>[16]</sup>.

I dati di cui sopra portano a ritenere che, in linea di principio, il centro vitale degli interessi degli sfollati debba, ancora, essere localizzato in Ucraina. È invero in tale territorio che sono stabiliti gli affetti personali degli esuli (i membri maschi della famiglia non possono, come visto, lasciare il territorio), le loro abitazioni e le eventuali attività professionali e lavorative. Tanto più che il diritto alla permanenza in Italia è limitato al periodo di un anno e può essere revocato in ogni momento (art. 2 DPCM). Mancano, quindi, i presupposti soggettivi e oggettivi affinché si possa ritenere integrata in Italia la residenza doganale dei soggetti titolari di permesso di soggiorno per motivi umanitari.

### IV. Il contrabbando. Strategie di difesa

La violazione delle regole previste per l'ammissione temporanea comporta, in numerosi casi, la contestazione dell'illecito di contrabbando<sup>[17]</sup>.

[14] Misure di protezione temporanea per le persone provenienti dall'Ucraina in conseguenza degli eventi bellici in corso.

[15] UNHCR, Operation Data Portal, Ukraine Refugee, in: <https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine> (consultato il 15.03.2023).

[16] ANDREW SCHROEDER, The Conversation, Why banning men from leaving Ukraine violates their human rights, 8 marzo 2022, in: <https://theconversation.com/why-banning-men-from-leaving-ukraine-violates-their-human-rights-178411> (consultato il 15.03.2023).

[17] Con conseguente applicazione della confisca ex artt. 301 e 295-bis TULD.

In siffatti casi risulta fondamentale adottare, sin dal principio, una corretta strategia difensiva. A questo riguardo è necessario distinguere la fase amministrativa da quella processuale, nella considerazione che eventuali errori di strategia commessi nella prima conducono a esiti irreparabili nella seconda fase.

A tale proposito, si deve ad es. attentamente ponderare il tema della definizione agevolata delle sanzioni. Ed invero l'art. 16, comma 3, del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 472/1997 prevede che, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore possa definire la controversia con il pagamento di un importo pari a un terzo della sanzione indicata nell'atto di contestazione. La definizione agevolata, come noto, impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie (art. 16, comma 3, ultimo periodo, D.Lgs. n. 472/1997). Il punto è il seguente: occorre comprendere se fra le sanzioni accessorie rientri – o meno – la confisca. Ad avviso di chi scrive la risposta è affermativa, posto quanto previsto all'art. 20 dalla Legge (L.) n. 689/1981, ove la confisca è espressamente definita quale "sanzione accessoria"<sup>[18]</sup>.

Sempre in tema di confisca, un ulteriore argomento difensivo è certamente rinvenibile nell'eccezione di violazione del principio di proporzionalità delle sanzioni.

Da un punto di vista generale, il criterio della proporzionalità rappresenta la fondamentale idea tesa a limitare la discrezionalità del legislatore – e dell'amministrazione – nella determinazione dell'entità delle sanzioni da irrogare a fronte della violazione di una norma impositiva o procedurale. Il metro della proporzionalità funge dunque da parametro di legittimità, a matrice comunitaria, delle scelte sanzionatorie.

La proporzionalità, come noto, può essere di due tipi: (i) assoluta, ossia in sé e per sé; (ii) relativa, vale a dire da parametrare nel contesto di una valutazione comparativa con un altro illecito di natura fiscale<sup>[19]</sup>.

Con riferimento alla proporzionalità relativa, nel settore penal-tributario delle imposte sui redditi e dell'IVA l'estinzione dell'obbligazione tributaria, unita al pagamento di sanzioni e interessi, determina, come regola generale, l'inapplicabilità della confisca<sup>[20]</sup>. L'ablazione del bene, infatti, è disposta

[18] La Dogana, tuttavia, non è della medesima opinione, è asserisce che la pena della confisca non risulta inserita nell'elenco delle sanzioni accessorie di cui all'art. 21 D.Lgs. n. 472/1997, a cui farebbe esclusivo rinvio l'art. 16, comma 3, medesimo decreto.

[19] Per una disamina del tema, cfr. FRANCESCO MONTANARI, La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzionalità, in: Riv. Dir. trib. int., supp. online, 4/2017; GIUSEPPE MARINO, Le sanzioni tributarie nella giurisprudenza della CEDU, in: Riv. Dir. trib. int., 3/2014.

[20] Se ne trova specifica conferma nelle seguenti previsioni legislative: art. 12-bis (confisca) D.Lgs. n. 74/2000 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto), in materia di confisca del prezzo, prodotto o profitto nei reati fiscali; art. 19 (confisca) D.Lgs. n. 231/2001 (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica) relativo alla responsabilità amministrativa degli enti derivante da reato; art. 21 (casi speciali di sanzioni amministrative accessorie) L. n. 689/1981.

solamente nei confronti di chi abbia ancora a disposizione il profitto/prodotto derivante dal reato.

Nel diritto doganale, invece, il contribuente che sani la propria posizione con il Fisco non ha diritto (a dire della Dogana) alla restituzione del bene. Si manifesta, pertanto, una violazione della proporzionalità delle sanzioni in senso, appunto, relativo giacché, a fronte di condotte aventi eguale lesività (si parla sempre di sottrazione di risorse alla collettività), le sanzioni amministrative in materia doganale assumono un'afflittività nettamente superiore a quelle previste negli altri settori del diritto tributario.

L'argomento della proporzionalità relativa dovrebbe essere configurato unitariamente a quello della violazione della proporzionalità in senso assoluto. La norma di riferimento, sotto questo profilo, è rappresentata dall'art. 42, par. 1, CDU, a mente del quale le sanzioni "devono essere efficaci, proporzionate e dissuasive". Ma, a prescindere dalla norma testé menzionata (che peraltro riguarda il solo tributo daziario, mentre resta esclusa l'IVA all'importazione), va rilevato che il parametro della proporzionalità è stato più volte oggetto di valutazione da parte della giurisprudenza comunitaria. La CGUE, in particolare, ha stabilito che la proporzionalità va valutata alla luce (i) della natura e della gravità dell'infrazione che la sanzione mira a penalizzare; (ii) delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione[21]. Pertanto, una legislazione che prevedesse una sanzione in misura fissa (come nel caso della confisca), senza possibilità di una sua parametrizzazione rispetto al caso concreto (si pensi al caso del contribuente che abbia sanato la propria posizione con il Fisco) potrebbe risultare contraria al principio in esame[22].

Non è tutto. Dal momento che a fronte del medesimo fatto, commesso dalla stessa persona, saranno irrogate due distinte sanzioni (pecuniaria da un lato, ablativa dall'altro), entrambe aventi carattere penale secondo la definizione data dalla CGUE[23] e dalle Corte europea dei diritti dell'Uomo (Corte

EDU)[24] sarà, altresì, prospettabile la violazione del principio del *ne bis in idem*, positivizzato all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) e all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE (CDFUE)[25].

### V. Considerazioni conclusive

Alla luce di quanto sopra esposto, si possono tracciare alcune considerazioni finali. Nel caso dei cittadini ucraini in fuga della guerra, titolari di permesso di soggiorno per motivi umanitari, le contestazioni dell'Amministrazione doganale, riassunte nella "premessa" del presente contributo, non sembrano in linea con la normativa relativa all'ammissione temporanea degli effetti personali dei viaggiatori.

In termini più precisi, il possesso, da parte dell'esule, del permesso di soggiorno di cui al DPCM del 28 marzo 2022 non sembrerebbe costituire elemento *ex se* sufficiente ad integrare i requisiti – soggettivi e oggettivi – necessari ai fini della sussistenza della residenza doganale[26].

In tali casi, pertanto, un'eventuale pretesa concernente i diritti doganali potrà essere oggetto di pregnanti e fondate eccezioni da parte del contribuente. Nel caso, poi, tutt'altro che improbabile, in cui la pretesa tributaria si accompagni alla contestazione dell'illecito di contrabbando (amministrativo o penale), occorrerà tenere presente che le correlate sanzioni, fra le quali spicca la confisca, appaiono sovente lesive del principio di proporzionalità, oltretutto della regola nel *ne bis in idem*, entrambi positivizzati a livello unionale e internazionale[27].

[21] CGUE, causa C-272, *Equoland*, del 17 luglio 2014, punto 35; cause C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, dell'8 maggio 2008, punti da 65 a 67; causa C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, del 12 luglio 2012, punto 67.

[22] A tale conclusione pare essere giunta la Corte di Cassazione italiana che, in un recente approdo interpretativo, ha stabilito che "il principio di proporzionalità più volte affermato dalla Corte di Giustizia in materia di sanzioni, ritiene che le stesse non possano eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'Iva ed evitare l'evasione; [...]. La sentenza impugnata si è attenuta ai principi sopra enunciati perché - determinando la sanzione in misura pari al maggior diritto di confine accertato (ossia 9.098,62 euro) e così disapplicando la norma interna e affermando coerentemente che la sanzione prevista dall'art. 303 del DPR n. 43 del 1973 (ndr. TULD) è eccessiva ed irrispettosa dei principi dell'Unione europea in tema di proporzionalità delle sanzioni - qualora avesse voluto rispettare la normativa interna pur applicando la sanzione amministrativa nel suo minimo edittale, sarebbe stata costretta a confermare la sentenza di primo grado applicando una sanzione (30mila euro) irragionevolmente alta in quanto superiore di oltre il 300% rispetto al diritto di confine accertato (ossia 9.098,62 euro), quindi senza poter contenere la sanzione adeguandola alla specificità del caso di specie e senza oltretutto poter tenere in considerazione l'atteggiamento collaborativo della società contribuente; deve inoltre considerarsi che quanto obiettato dall'Agenzia delle dogane ricorrente" (sentenza 11 maggio 2022, n. 14908).

[23] CGUE, causa C-534/15, *Dumitraș contro BRD Groupe Société Générale*, del 20 marzo 2008.

[24] Corte EDU, *Engel c. Paesi Bassi*, dell'8 giugno 1976.

[25] SIMONE COCIANI, Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria, in: Riv. dir. trib., I/2015, p. 405; FRANCESCO PEPE, Sistema sanzionatorio tributario e *ne bis in idem* CEDU: la dimensione antropologica di un (irriducibile?) conflitto, in: Riv. Dir. Trib., I/2015, p. 490.

[26] Va da sé, ovviamente, che ogni fattispecie concreta andrà valutata caso per caso.

[27] Per il principio di proporzionalità, cfr. art. 42, par. 1, CDU; per il principio del *ne bis in idem*, cfr. art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU e l'art. 50 CDFUE.